

## МЕЖДУНАРОДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ СОГЛАШЕНИЯ ВЕНГЕРСКОЙ НАРОДНОЙ РЕСПУБЛИКИ

Профессор д-р. ТИБОР НАДЬ

Заведующий кафедрой финансового права

### *Введение*

В данной научной работе даётся обзор международных отношений венгерского налогового права на основе действующих законодательных положений и налоговых соглашений. В этом интересном правовом материале много изменений произошло в результате развития венгерского национального права; а также международного и интеграционного сотрудничества. Зарубежные фактические обстоятельства регулируются новыми постановлениями, много международных соглашений с капиталистическими странами находятся в фазе заключения, наша страна была одной из договаривающихся сторон двух многосторонних налоговых соглашений стран-членов СЭВ и т.д. На основе многих ценных работ эта панорама налогового права и до настоящего времени была обозрима, сейчас, следуя их концепциям и системе, мы ставим в фокус наших исследований новейшее правовое положение Венгрии. Однако наука финансового права и в данной теме не может избежать применения историзма и метода сравнительного правоведения, ведь с их помощью могут быть лучше выявлены особенности настоящего «венгерского международного налогового права.» В силу перспектив развития права и практического народнохозяйственного значения данной темы, ожидается усиление научного интереса и в остальных социалистических странах, в которых на подобие Венгрии, — международное налоговое право также применяется как средство экономического регулирования. В силу актуальности темы мы взяли на себя обязательство написать данную работу, но принимая во внимание ограниченные типографические возможности, мы дали преимущество, в первую очередь, правовым вопросам.

### *Некоторые вопросы основ международного налогового права*

1. В специальной литературе сложились разные мнения о международном финансовом праве: одни считают его частью международного права, другие же комплексной областью права,<sup>1</sup> в которой взаимосвязаны национальные и международные элементы,

но имеются также и сторонники того, что это самостоятельная правовая отрасль. Однако основной вопрос состоит не в том, чтобы определить нашу позицию по данному дискуссионному вопросу и доказать реальность какой-либо позиции, а в том, чтобы раскрыть теоретические и практические вопросы международного налогового права, входящие в его рамки, этим также содействовать венгерской практике и законодательству<sup>2</sup>.

Науку международного налогового права можем охарактеризовать так, что сейчас наблюдается её ренессанс. Интеграции, образующиеся на разных континентах и динамично складывающиеся зарубежные финансовые отношения социалистических стран вызвали интерес также и финансовых наук и правовой науки. Среди международных соглашений, зарегистрированных органами ООН преобладающую часть составляют те, предметом которых являются налоги. В специальной литературе это положение характеризуется так, что международные налоговые соглашения словно «покрывают сеть весь земной шар». Принимая во внимание всеобъемлющий характер данной темы, мы считаем обоснованным перед изложением венгерских отношений, дать краткий обзор теоретической системы и принципов, касающихся международного налогового права, ведь лишь на их основе можно установить то, на сколько соответствуют общепринятым принципам венгерские отношения по налоговому праву и в какой мере совпадают известным моделям и соглашениям или отличаются от них наши соглашения по налоговому праву.

Обоснованно занимается тем вопросом, в каком направлении развивается налоговое право Совета Экономической Взаимопомощи и какое влияние это имеет на положение международных экономических отношений.

2. Изучая западную специальную литературу по финансовому праву и по международному праву можем установить, что при изложении международного финансового права они проповедуют различные взгляды. По континентальной теории финансового права международное финансовое право отождествляется с международным налоговым правом. Согласно англосаксонскому истолкованию составной частью этой правовой отрасли являются: право международных платежей и международное налоговое право. Остальные нормы (соглашения) международных финансовых отношений и правила хозяйствования международных организаций. (в уставах и финансовых положениях) некоторые авторы считают составной частью международного права, но они не отрицают особое значение этих источников права. Без дальнейшей детализации данного вопроса мы можем охарактеризовать это так, что в наше время международное налоговое право считается самым основным. В интересах государственно-монополистического хозяйства и капиталистического строя за последнее десятилетие были заключены сотни соглашений, которые касались устранения двойного налогообложения доходов и имущества, гармонизации национальных налоговых систем и т.д.



В области науки социалистического финансового права на счёт этого также нет единого взгляда: в последнее десятилетие советская правовая наука уже признаёт «место» налогового права в рамках международного финансового права. В европейских странах-членах СЭВ в настоящее время всеобщее принята та позиция, согласно которой международное финансовое право имеет такие же составные части, как финансовое право (бюджетное право, финансовое право предприятий, налоговое право, регулирование денежного оборота, валютное право, финансовый контроль и т.д.), в рамках которого отдельные правовые отрасли развиваются с неодинаковой интенсивностью в отношениях с социалистическими и капиталистическими государствами.<sup>3</sup> Однако за последние годы наблюдается «расширение» международного налогового права, что связано с расширением экономических отношений социалистических стран с капиталистическими и развивающимися странами. Эти страны настаивают на заключении налоговых соглашений, так как преобладающую часть их экономических отношений составляет уже не только внешнеторговый оборот, а также и начавшееся создание совместных предприятий, и с зарубежной заинтересованностью граждан также связаны имущественные правоотношения и т.д. (Можем привести в порядке примера, что СССР и Румыния — в 1973 году, Польша — в 1974 году, Венгрия — в 1979 году заключили налоговые соглашения с США.)

3. Международное налоговое право, на наш взгляд, имеет также и генеральную форму, которая является общей в отношении многих государств, таким является например международное регулирование налогов, касающихся ООН или дипломатического корпуса. Кроме этого с экономической точки зрения более значительным является регионально-интеграционное налоговое право, которое в основном функционирует между соседними, расположенными на том же континенте странами: несколько стран согласует своё налоговое право, оказывают друг другу помощь в налоговой администрации и т.д. Но налоговое право СЭВ (которое детально будет изложено в данной работе) не может считаться региональным налоговым правом, так как его страны-члены расположены на разных континентах, оно является интеграционным налоговым правом, и при сравнении с налоговым правом западных интеграционных группировок приводит новые доказательства для распознавания разнохарактерности двух общественно-экономических систем.

4. В рамках данной работы мы не считаем нашей задачей изложение прочих теоретических вопросов международного налогового права или же высказывание нашего мнения по дискуссионным вопросам. Но прежде чем перейти к изложению темы «венгерское международное налоговое право», мы считаем необходимым изложить ещё некоторые наши соображения по поводу основных принципов международного налогового права.

По нашему мнению общие принципы международного финансового права такие как признание финансового суверенитета, предоставление равного режима, осуществление взаимности, применение принципа наибольшего благоприятствования, и т.д. должны быть применены также и в области международного налогового права.<sup>4</sup> Но международное налоговое право имеет и специальные принципы, применяемые налоговыми нормами: они относятся к субъектам обложения или к отдельным отраслям налогообложения (налогообложение недвижимого имущества, налогообложение заработной платы и т.д.) Они являются логичными принципами, применяемыми во всём мире в интересах защиты субъектов обложения, облегчения работы налоговых управлений, но прежде всего в интересах справедливого и поддающегося контролю распределения поступлений налогов между отдельными государствами.

5. Международное налоговое право имеет свою собственную систему. Юридические институты и источники права (международные договоры и соглашения) могут быть сгруппированы следующим образом (тематические группы)

- А) устранение двойного налогообложения,
- Б) правовая помощь,
- В) освобождение международных организаций от налогов,
- Г) дипломатический и консульский налоговый иммунитет,
- Д) внутриинтеграционные налоговые отношения,
- Е) осуществление взаимности.

Вопросами, указанными в пунктах В) и Г) в данной работе, детально заниматься не будем. Мы хотим напомнить о том, что в уставах международных организаций без исключения содержатся положения об освобождении от налогов организаций, должностных лиц и служащих. Такое регулирование с политической и экономической точки зрения является логичным, так как налоги международной организации необходимо было бы выплатить за счёт её доходов, а доходы обеспечиваются за счёт контрибуций стран. Страна, которая обложила бы налогом международную организацию, косвенно обложила бы налогом и остальные государства. Необходимо также избежать налогообложения должностных лиц и служащих, что является обоснованным вследствие того, что из-за расхождений в налоговых системах отдельных стран на эти лица пало бы неравное налоговое бремя, что в любой международной организации как и субъективно, так и объективно является несправедливым и этого надо избегать. Вопросы дипломатического налогового иммунитета были уже урегулированы Венской конвенцией в 1961 году, среди подписавших её находится и Венгрия. Венскую конвенцию касательно консулов, заключенную в 1963 году, Венгрия не подписала, положения касательно освобождения от налогов этих лиц в основном с одинаковым текстом занесены в двухсторонние консульские соглашения, с эквивалентной целью освобождения их от налогов.



В связи с упомянутыми двумя тематиками необходимо отметить, что столкновения между интересами западных и социалистических государств на этот счёт редки. С венгерской точки зрения центральные отрасли международного налогового права, на которые падает центр тяжести, на практике эквивалентны тем, которые мы намерены рассматривать в данной работе.

*Налоговые соглашения Венгерской Народной Республики  
(1925—1979 гг.)*

1. До второй мировой войны Венгрия была одной из стран, заключивших больше всего соглашений об устранении двойного налогообложения. В 1944 году действовали следующие соглашения: с Италией (1925 г.), с Югославией (1928 г.), с Польшей (1928 г.), со Швецией (1936 г.), с Голландией (1938 г.).

После 1945 года из соглашений Венгрии, зарегистрированных в ООН, соглашение с Италией не осуществлялось. Соглашение с Югославией также не применялось с 1941 по 1947 год вследствие войны, впоследствии его положения выполнялись только частично, при налогообложении выплат за пользование авторскими правами и доходов художественной деятельности. В подобном же кругу, применялись, после 1945 года, соглашения с Польшей и со Швецией, положения соглашения с Голландией кроме того в некоторой степени были осуществлены касательно предприятий (предприятия воздушного транспорта, предприятия транспорта).<sup>5</sup>

С Австрией Венгрия также имела налоговое соглашение: действие налогового соглашения, заключенного в 1923 году с Германией было распространено также и на Австрию, что после второй мировой войны создало странное положение: соглашения, заключённые с Германией в отношении ФРГ и ГДР считались недействительными, в то время как Австрия продолжала применять соглашение ссылаясь на то, что австрийская налоговая система была подобна немецкой и до заключения нового соглашения Австрия временно признала обязательными положения первоначального соглашения.

Соглашения, заключённые в период между двумя мировыми войнами со стороны Венгрии и договаривающимися с ней государствами были признаны действующими и после 1945 года. Но вследствие изменения общественно-экономического строя изменилась и налоговая система государств, следовательно соглашения не могли применяться в отношении отдельных субъектов обложения, а также некоторых видов налогов. Договаривающиеся стороны проинформировали об этом секретариат ООН, но в официальных сборниках ООН, в томах так называемых „International Tax Agreements” («Международных налоговых соглашений») не была опубликована информация об изменениях налоговых систем. В конкретных случаях министры финансов договорились по поводу того, на какие налоги распространяется действие соглашений. Следовательно, соглашение оказалось типовой нормой, концепции которой были при-

менены финансовыми органами государств. Такая проблема возникла особенно между капиталистическими государствами и государствами народной демократии, но число практических случаев было не велико. Международная политическая ситуация в период 1945—1950 гг. не способствовала развитию международных экономических отношений между капиталистическими государствами и государствами, вставшими на путь социалистического развития.

Проблемы нового типа возникли в отношениях между государствами народной демократии. Социалистический сектор хозяйства (государственные предприятия) не располагалграничными экономическими интересами, точнее они на основе взаимности или других специальных соглашений освободили от налогов юридических лиц другого государства. Внешняя торговля практически не повлекла за собой последствия в области «налогового права». Таким образом в отношении юридических лиц не возникала необходимость иметь налоговые соглашения. В имущественных отношениях населения (граждан) чаще всего возникали заграничные фактические обстоятельства, а особенно в государствах, граничащих между собой. Следовательно, в целях устранения двойного налогообложения физических лиц, являющихся субъектами обложения, обоснованно было упорядочение налогово-правового положения при помощи соглашений. Это подтвердилось, так как польское соглашение было применено в первую очередь в интересах граждан, а также было заключено соглашение между Венгрией и Румынией« в интересах укрепления уз дружбы между двумя странами народной демократии.»

2. После второй мировой войны, Венгрия заключила налоговые соглашения с Румынией и со Швейцарией, которые в 1949 году были оглашены в указах Президиума Венгерской Народной Республики.

В пятидесятых годах, с введением планового хозяйства (1950) и следуя концепциям автарктической экономической политики, Венгрия не стремилась заключать новые соглашения.

После реформы хозяйственного механизма 1968 года, с расширением внешнеэкономических отношений, переоценка международного налогового права и заключение новых соглашений стали экономической необходимостью. До 70-ых годов налоговые соглашения ограничивались вопросами налогообложения граждан (в основном вопросами авторского права). В Венгрии функционировало малое число заграничных предприятий во внешнеторговых отношениях налоговое право не играло никакой роли. После этого внешнеэкономические отношения Венгрии продолжали значительно развиваться: были заключены кооперационные соглашения венгерскими фирмами, были приняты заказы на выполнение монтажных работ крупного оборудования, требующие выполнения работы за границей, были созданы подрядно-предпринимательские организации и предприятия, приводящие к созданию коллективной собственности (до 1976 года за границей функционировало приблизи-



тельно сто венгерских смешанных предприятий, число долгосрочных кооперационных соглашений достигло 300) Но посредством внешнеэкономических отношений, прибыль венгерских предприятий, извлекаемая за границей, подвергалась двойному налогообложению что было неблагоприятно как для предприятий, так и для народного хозяйства в целом. За границей налоги выплачивались в иностранной валюте, что приводило к снижению наших выручек с инвалюты (на платёжный баланс страны это оказывало неблагоприятное влияние). Итак, интерес предприятий сводился к тому, чтобы налоги выплатить в Венгрии, а не за границей. Заграничные партнёры также проявили инициативу к тому, чтобы заключить такие соглашения, особенно после того, когда целью нашей экономической политики стало создание смешанных предприятий, функционирующих с иностранным участием (в законодательных актах по данному вопросу содержатся специальные положения по налогообложению). Капиталисты изучают венгерские нормы налогообложения также как и наши экономические возможности, так как выгоды и невыгоды налоговой системы всегда считались определяющим фактором.

Остальные страны-члены СЭВ имели такую же инспирацию к заключению соглашений. По статистическим данным первенство принадлежит Польше, в период с 1957 по 1979 гг. она заключила 20 двухсторонних соглашений, многие из них с развивающимися странами: с Пакистаном, с Республикой Шри Ланка и т.д. ГДР не имеет общего соглашения об устранении двойного налогообложения, но в различных соглашениях регулируются также и налоговые вопросы.

3. Согласно положения на 1 июля 1979 года, Венгрия считает действительными упомянутые соглашения с Югославией, Румынией, Польшей, Голландией и Швейцарией. Новые соглашения были подписаны с Австрией в 1975 году и с Англией в 1977 году. (1976г. Указ № 2 и 1978г. Указ № 15 Президиума ВНР.) Ожидается оглашение в указах следующих новых соглашений (указываем дату их подписания): с Италией (16. мая 1977г.), с ФРГ (18. июля 1977г.), с Данией (24. октября 1978г.), с Финляндией (25. октября 1978г.), и с США (12. февраля 1979г.). Как мы уже упоминали, источниками нашего налогового права являются ещё и двухсторонние соглашения и уставы международных организаций. В отношениях СЭВ образовалась специальная система источников права, которую мы изложим в специальной главе.

### *Соглашения об устранении двойного налогообложения*

1. Центральной проблемой международного налогового права является правовое регулирование устранения двойного налогообложения (к этой тематике относится и двойное обложение сборами) Это правовое явление возникает в следствии приверженности государств к своему налоговому суверенитету, но в этом случае коллизонная проблема не возникает (хотя это утверждает ряд авторов).

Современной теорией международного налогового права отличаются положительные и отрицательные стороны финансового суверенитета. Положительная сторона означает, что государство осуществляет полную власть в области финансов на своей территории. Отрицательная сторона означает, что иностранные налоги не могут быть применены на территории данного государства, ни в отношении местного, ни в отношении иностранного объекта обложения. Естественно в обоих случаях имеются исключения, вытекающие из межгосударственных соглашений (как например применение консульских сборов, освобождение от налогов свободных земельных участков и т.д.).

Такое определение финансового суверенитета не вызывает необходимости искать коллизионные положения в международном налоговом праве, хотя литература международного частного права проявляет склонность к трансплантации указанного понятия также и в отрасль налогового права. В налоговом праве никогда не может возникнуть такая проблема, чтобы внутреннему налоговому управлению приходилось при налогообложении какого-либо источника обложения делать выбор между применением положений внутреннего или международного налогового права. (На основе соглашения о правовой помощи, государство, взимающее налоги, при исполнении процедуры применяет положения собственного законодательства. Налоги устанавливаются в согласии с положением законодательства другого государства, следовательно коллизионное положение создаваться не может.) Возникновение коллизии можно представить лишь в том случае, если бы два налоговых суверенных права проявили стремление к «наживе» за счёт одного и того же субъекта обложения. Но государства, как раз принимая во внимание интересы, возникающие с обеих сторон, воздерживаются от этого, а именно с этой целью они заключают соглашения об устранении двойного налогообложения (следовательно, если вопреки этому, мы в области налогового права говорим о коллизии, то она не соответствует понятию, используемому в международном частном праве.).

Двойное налогообложение на практике возникает в результате того, что с развитием финансово-экономических отношений, имущественные, доходные и т.д. отношения юридических лиц или граждан, перерастающие через государственные границы, всё более переплетаются также и с налоговыми реляциями, часто случается, что комплексы фактических обстоятельств, осуществлённые заграничными субъектами обложения или касающиеся их, сопровождаются налоговыми последствиями со стороны права нескольких государств. Но так как основным принципом почти всех национальных налоговых систем является тот, согласно которому один комплекс фактических обстоятельств облагать одним и тем же видом налога справедливо лишь однократно, то государства на основе равноправия и «международной суверенности», путем ограничения своего финансового суверенитета с помощью соглашений избегают эти «конфликты».



Этим они конечно не только щадят иностранных лиц, но также и защищают интересы своих граждан за границей. Следовательно, устранение двойного налогообложения осуществляется не в нарушении правовых норм, а как раз наоборот, с их применением. Не всё можно назвать правонарушением, что нежелательно!

Проблематика двойного налогообложения возникает лишь *в отношении прямых налогов*, а из числа сборов двойное обложение может быть устранено лишь в отношении сборов по наследованию (это поимущественные налоги). Правовая категория прямых налогов в международном налоговом праве полностью соответствует и их характеру по финансовой науке, так как они почти одинаково распространяются на подоходный, поимущественный и порандеманный налоги. Экономическое содержание понятия *прямого налога* следующее: его нельзя переложить, следовательно расходы по уплате налога несёт субъект обложения. Прямой налог функционирует также и в качестве правового понятия, например в дипломатических и консульских соглашениях, но установить то, какие виды налогов входят конкретно в этот круг можно путём согласования законодательных положений отдельных государств с их содержанием по финансовой науке. По сравнению с этим косвенный налог не является правовым понятием и не функционирует в законодательных положениях — это не перекладываемые налоги. Более точное содержание их не требуется так как кроме прямых, все виды налогов входят в эту категорию, так и налог с оборота.

Налог с оборота и налог на потребление являются ценообразующими факторами, соответственно в их отношении применять устранение двойного налогообложения нельзя. Необходимо отметить, что на совещании, проводившемся в Женеве в 1928 году по линии Лиги наций, предложение об устранении двойного обложения налогом с оборота было выдвинуто делегатом Советского Союза, Любимовым. Его предложение в принципе было принято, но страны воздержались от его практического применения, в первую очередь из-за того, что в то время число государств, применяющих налог с оборота было очень мало, и по всей вероятности, они не хотели обеспечить льготные условия советской стороне.

Настоящие теоретические проблемы двойного налогообложения (и обложения сборами), в первую очередь проявляются в том, что трудно найти такие общие принципы, которые соответствовали бы налоговым системам различных государств. Конечно унифицировать государственные налоговые системы нельзя, и кроме того проблемой является и то, что интерпретации финансовых законов весьма различны и понятия в области финансового права не едины. Может быть осознание этого, и стремление к практическому упрощению вещей привели к созданию того нового метода при помощи которого в настоящее время всё более возрастающее число государств решает устранение двойного налогообложения односторонне без межгосударственных соглашений. Так например, предоставляется освобож-

дение от налогов некоторым иностранным субъектам обложения или же сумма налогов, уплаченных за границей вычитается из суммы внутренних налогов, с предположением взаимности (это называется „tax credit system”-он, что сейчас получает весьма широкое распространение в западном полушарии).

При устранении двойного (или многократного) налогообложения государствам необходимо договориться на счёт принципов, применяемых при налогообложении, например в отношении физических лиц применять принцип гражданства, или принцип местожительства (местожительство, местонахождение). Доходы юридических лиц (прибыль) являются самыми доступными для налоговых управлений там, где они образуются. Налогообложение недвижимого имущества связано с их территориальным расположением (где эти недвижимости расположены). Эти понятия, а следовательно и ограничения суверенитетов регулируются упомянутыми соглашениями, которые на практике (и в литературе) называются «соглашениями о двойном налогообложении» ошибочно, так как их цель состоит, как раз, в регулировании обратного случая, то есть в устранении двойного налогообложения.

На самом деле подобные положения содержатся не только в этих соглашениях, но и в других межгосударственных соглашениях (например соглашение по воздушному транспорту, соглашение по судоходству и т.д.), которые предписывают то, какие государства имеют права на налогообложение. Следовательно, эти соглашения косвенно также являются соглашениями, применяемыми для устранения двойного налогообложения.

Согласно настоящей международной практике большинство соглашений являются двухсторонними. Заключение таких соглашений требуется в ряде важнейших международных документов, как например в заключительном акте Совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе (г. Хельсинки, 1975 г.), в главе «специальные двухсторонние соглашения», которого государства инспирируются к заключению двухсторонних соглашений об устранении двойного налогообложения, в первую очередь, в интересах развития внешней торговли и новых форм промышленных коопераций и т.д.

Новое явление в этой области — многостороннее соглашение, которое предполагает, что всилу тесного экономического и политического сотрудничества, договаривающиеся государства могут «хорошо скооперировать» налоговые системы. В этом отношении ещё мало примеров, образец СЭВ (1979 г.) подробно излагается нами в настоящей работе. Западная специальная литература также занимается этой тематикой, но авторы в основном являются сторонниками билатерализма. Вследствие ещё имеющихся расхождений налоговых систем заключение многостороннего соглашения они считают «преждевременным» решением, по их мнению такое решение требует согласованной налоговой системы, «современной» формой которой является



налоговая уния (союз). Следовательно многосторонность сама по себе ещё не приводит к налоговой унии, так как предпосылкой её является координированность национальных хозяйств в наивысшей степени, то есть создание экономической унии (в ней уже содержатся валютная, таможенная и даже бюджетная унии). Но это пока составляет лишь тематику специальной литературы, её политическая реальность ещё далека.

Здесь мы не распространяемся на остальные теоретические вопросы, так как это не является тематикой настоящей работы. В обширном кругу международного *налогового права эта тематика разработана больше всего*. Эта тема находится также в центре внимания социалистической специальной литературы по налоговому праву.<sup>6</sup> Налоговое соглашение, заключённое между СССР и США в 1973 году, было весьма значительным с теоретической и практической точек зрения,<sup>7</sup> после него было начато исследование данной тематики и советской наукой финансового права. С расширением международных экономических отношений Советским Союзом будут заключены дальнейшие соглашения такого вида, хотя и до настоящего времени налоговые вопросы были урегулированы в соглашениях о морских и воздушных перевозках и. т.д.<sup>8</sup> Государство, имеющее интенсивные внешнеэкономические отношения было вынуждено устранить «невыгоды» двойного налогообложения и наоборот: эти соглашения содействуют сотрудничеству между государствами, имеющими различную общественно-экономическую систему. Рассмотрим международное налоговое право Венгрии с этой точки зрения.

2. Из налоговых соглашений венгерского государства, соглашения заключённые с капиталистическими государствами необходимо рассматривать на основе модели ОЭСР, а соглашения, заключённые с социалистическими государствами вместе с многосторонними соглашениями интеграции стран-членов СЭВ. (Но в обеих «категориях» можно найти исключения. Одно из них Швейцарское соглашение, «предшествующее» соглашению ОЭСР. Югославское соглашение, заключённое в 1928 году, в настоящее время используют две социалистические страны, но Югославия не является членом СЭВ.) В этой главе мы рассмотрим лишь соглашения, заключённые с капиталистическими странами, проблемы налогового права в отношении социалистических стран мы обобщим в специальной главе.

а) Соглашение об устранении двойного налогообложения были сопоставлены между собой почти во всех научных разработках по данной теме, лишь с той точки зрения, в какой мере они соответствуют Примерному Соглашению ОЭСР, или в какой мере они от него отличаются. Правовая форма Примерного соглашения — «рекомендация». Применённое соглашение систематизирует налогообложение доходов и имущества на основе общепринятых налоговых принципов, указывает условия, при которых одна из договаривающихся сторон может проводить налогообложение. Тем не менее соглашение дает

возможность для взаимного зачисления налогов, выражая этим то, что в некоторых случаях всилу приверженности к суверенитету (или просто всилу справедливости) двойное налогообложение «неизбежно». Капиталистические государства в своих соглашениях друг с другом придерживаются этого примерного соглашения (новейшее примерное соглашение ОЭСР было разработано в 1977 году.).

б) Но для развивающихся стран, всилу их экономических интересов (они в основном находятся в позиции дебитора), больше подходит рекомендация, разработанная Африканской Экономической комиссией ООН (в 1975 году), согласно которой например налогообложение доходов проводится на месте их возникновения, а налогообложение — на месте его расположения (территориальный принцип). Эта рекомендация отличается от концепции ОЭСР, но развивающиеся государства на этой основе могут получить больше доходов за счёт налогов, и в некоторых случаях они ещё даже принимают во внимание и сохранение двойного налогообложения.

С точки зрения Венгрии эти два примерные соглашения имеют такое важное значение потому, что наши партнеры — западные капиталистические страны настаивают на применении модели ОЭСР и можно ожидать, что и развивающиеся государства, с которыми в ближайшем будущем также станет актуальным заключение указанных соглашений, начнут переговоры на основе рекомендаций (примерного соглашения), разработанной для них.

3. Устранение двойного налогообложения на основе соглашений имеет уже большое прошлое. Между двумя мировыми войнами уже Лига наций разработала ряд примерных соглашений, из которых Венгрия для заключения своих соглашений применяла примерное соглашение 1923 года. Из сопоставления всех старых и новых моделей явствует, что концепция и система международного налогового права в этой области уже сложились. Объективно можно установить, что в них дана логическая систематизация отраслей налогообложения, по форме и по своему содержанию они были и теперь также являются в общем примерными соглашениями. Когда социалистические государства подписывают соглашение с западными государствами, то они естественно предлагают отклонения от тех статей настоящего примерного соглашения ОЭСР, которые не соответствуют их интересам.

В. Г. Куипер в своей основополагающей работе по данной теме даёт правильную оценку этого создавшегося положения: «Большинство налоговых соглашений между Востоком и Западом основывается главным образом на Примерном соглашении ОЭСР, за исключением соглашений, заключённых до второй мировой войны Венгрией, а также соглашения между СССР и США. Это является интересным фактом с научной и практической точек зрения, так как общественно-экономические системы западных и восточно-европейских стран полностью отличаются друг от друга. До настоящего времени Примерное соглашение ОЭСР считалось основным согла-



шением между промышленно-развитыми странами Запада. Но тот факт, что большинство соглашений, заключённых между Западом и Востоком, после войны не направлено на то, чтобы отличаться от Примерного соглашения ОЭСР, поэтому кажется, что нет и необходимости разрабатывать отдельный новый проект налогового соглашения для соглашений, заключаемых между Востоком и Западом». По нашему мнению эта позиция в настоящее время приемлема, но в последующей фазе развития экономических интеграций — в эре интер — интеграционных отношений — станут необходимым соглашения и между интеграционными группировками.

Они должны регулировать сложное положение; согласовывать интересы государств с разными общественно-экономическими системами и интересы юридических лиц, также способствовать, посредством согласованной гармонизации налоговых систем, международному экономическому, культурному и техническому сотрудничеству. Подготовка этого по всей вероятности, довольно скоро станет актуальной и интересной задачей науки международного налогового права.

4. Соглашения между Венгрией и Австрией, а также между Венгрией и Англией были подготовлены согласно структурному строению модели ОЭСР, и можно ожидать, что эта практика по заключению соглашений будет применяться и в дальнейшем. Необходимо отметить, что нашим специалистам нужно глубоко изучить новую модель ОЭСР 1977 года, чтобы подготовиться к оценке, соответствующей данной модели требований капиталистических государств, возникающих в ходе переговоров о проекте новых соглашений.

5. Соглашения, устраняющие двойное налогообложение, в социалистической специальной литературе подразделяются на две группы:

- а) соглашения капиталистических и развивающихся государств, заключённые между собой,
- б) соглашения капиталистических и развивающихся государств, заключённые с социалистическими государствами.

Эта группировка была приемлемой с теоретической и с практической точки зрения до 1979 года. Но после вступления в силу двух многосторонних соглашений стран-членов СЭВ, образовалась и третья «группа соглашений», в которую входят упомянутые два соглашения, а также те соглашения, которые были раньше заключены между отдельными странами-членами СЭВ, и которые могут применяться и после 1979 года, если они не окажутся в противоречии с положениями новых многосторонних соглашений. К этой группе относятся венгеро-польское и венгеро-румынское соглашения, в то время как венгеро-югославское соглашение относится к группе б.). В настоящей главе мы изложим соглашения, относящиеся только к группе б.).

Начало истории нашего налогового права, в репид после второй мировой войны на три десятка лет уходит в прошлое. В 1948 году Венгрия и Швейцария признали обязательным действие соглашения об устранении двойного налогообложения, заключённого в 1942 году. В нём содержится перечень венгерских и швейцарских налогов, из круга прямых налогов, являющихся поимущественными и подоходными (центральные и местные налоги). Соглашение, имеющее простое структурное строение, соответствует «Примерному соглашению Лиги наций», но область его применения на практике ограничена областью налогов на авторские гонорары и на вознаграждения за художественное творчество. Это единственное налоговое соглашение которое оглашено законом (Закон № VI, от 1949 г.) и действует до настоящего времени.

С Австрией были заключены два соглашения об устранении двойного налогообложения: 1. в отношении налогов с наследства и с оформления наследства (25 февраля 1975 г.) и 2. в отношении подоходного, порандеманного, поимущественного налогов (9 февраля 1976 г.).<sup>10</sup> 3. Венгеро-английское соглашение, подписанное 28 ноября 1977 года, касается подоходных налогов.<sup>11</sup> В дальнейшем рассмотрим соглашение под пунктами 2. и 3.

Оба соглашения, принимая образец ОЭСР, содержат перечень налогов, на которые указанные соглашения распространяются. Договаривающиеся стороны, принимая во внимание также и изменения налоговых систем, в оба соглашения включили положение, согласно которому:

«Настоящее соглашение необходимо применять в случае тех аналогичных или по сути подобных налогов, котоые могут быть введены любым Договаривающимся Государством после подписания настоящего соглашения помимо существующих в настоящее время налогов, или вместо них.» (Мы цитировали вторую статью соглашения, заключённого с Англией.) Обоснованность этого мы подчёркиваем ещё и тем, что начиная с 1976/1977 гг. и у нас были изменения в нескольких видах налогов, но по этой причине проблем в исполнении соглашений не возникло. Помимо этого в соглашениях имеются и различия: в венгеро-английском соглашении перечень налогов даётся, скорее всего согласно группировке финансовой науки, что ближе к английскому подходу, например английский подоходный налог является не одним видом налога, а составляет систему налогов, которую по венгерским понятиям можно противопоставить ряду самостоятельных видов налогов (выявлена их параллельность). В австрийском соглашении указаны точные названия видов налогов.

В соглашениях об устранении двойного налогообложения отражаются и изменения международного налогового права, например при определении «личного действия». В новейших соглашениях вместо граждан указываются *лица, имеющие постоянное местожительство*, что по своему содержанию означает больше чем гражд-



данин: лицо, имеющее в одном государстве местожительство, постоянное местопребывание, или местонахождение управления фирмы. Это определение, следовательно относится к субъектам обложения, физическим лицам, далее и к юридическим лицам (обществам), если из текста соглашения ясно, что субъектом обложения является не физическое лицо. Центральная тема соглашений — установить налогообложение *проводимое на одном месте*.

Понятие *местонахождения* также изменилось по сравнению со старыми соглашениями. В пятой статье обоих соглашений дается и его определение. Местонахождение: местонахождение управления фирмы, филиал, территория завода, цех, шахта, нефтяная скважина и т.д., и соглашения постатейно перечисляют, что нельзя считать местонахождением (например склады). Это имеет значение при налогообложении прибыли предприятия, так как налог уплачивается в государстве местонахождения. Если например какая-либо подрядная деятельность проводится через местонахождение, расположенное в другом государстве, то извлечённая прибыль облагается налогом в этом другом государстве. (Следовательно местонахождение считается самостоятельным предприятием с точки зрения налогового права.)

Относительно безпроблемным, в этой области, является налогообложение *доходов от использования недвижимого имущества*, на это право имеет государство, где расположено это имущество. Правовое определение недвижимого имущества нужно искать в праве облагающего государства.

Правила налогообложения судоходства и воздушного транспорта в обоих соглашениях переняты из текста примерного соглашения ОЭСР (налогообложение проводится в государстве местонахождения управления данного предприятия.)

Капиталистические партнёры всегда проявляли интерес к налогообложению *дивидендов*. В соответствии с моделью ОЭСР налогообложение проводится как государством предприятия, уплатившего дивиденды, так и государством, имеющим право на получение дивидендов, что является исключением из под принципа однократного налогообложения. С точки зрения налогообложения дивиденды распределяются соглашениями. Мы не можем изложить в этой работе это сложное регулирование, но отметим, что австрийское и английское соглашения отличаются друг от друга по величине их процентного распределения. (Десятые статьи указанных соглашений.) Проценты и плата за лицензии облагается однократно только в государстве местожительства данного лица.

Новыми характерными чертами настоящих соглашений являются также и те, что доходы государственной службы (зарботная плата, пенсия), стипендию и зарплату учащихся и преподавателей справедливо разрешается облагать налогом только в одном государстве, или обеспечивается их освобождение от налгов. Можно проводить полезное стимулирование научного и культурного обмена

в отношении Востока и Запада также и при помощи методов налогообложения.

Посредством австрийского и английского налоговых соглашений в нашем международном налоговом праве осуществляется принцип «равного режима». В соответствии с этим эти субъекты обложения (и по всей вероятности, на основе наших дальнейших соглашений, также и субъекты остальных государств-партнёров) не облагаются «другими, или более обременительными» видами налогов, чем свои. Это обязательство относится ко всем видам налогов, так не только к подоходным и поимущественным. (Венгерские государственные предприятия подвергаются большему числу и вообще более высоким налогам, чем заграничные юридические лица у нас. Ссылка на налогообложение венгерских хозяйственных организаций отличается от этого и имеется лишь в соглашении с Австрией.)

Новой чертой соглашений является также и то, что согласно рекомендации ОЭСР, в тех случаях, когда например налогообложение может проводиться сразу двумя странами, дается возможность на засчитывание налога, или такой вид дохода освобождается от налогов (статья 22. австрийского и английского соглашений). Следовательно это в прямом смысле служит устранению нагрузки двойного налогообложения, т.е. в силу прогрессивного налогообложения не даёт необоснованные льготы субъектам обложения. Этот вопрос с правовой точки зрения кажется простым, вопреки этому он будет причинять много проблем в будущем законодательстве (при соглашениях), так как масштабы налогов и общий уровень налогов государств различны. Поэтому влияние метода засчитывания и освобождения может быть различным в отношении государств и субъектов обложения: благоприятным а также и неблагоприятным.

Система засчитывания налогов применяется также и в соответствии венгеро-американского соглашения от 1979 года. (В США налоги уплаченные в Венгрии американскими гражданами или лицам, имеющим там местожительство высчитываются из суммы их налогов, в то время как в Венгрии присчитывание имеет место при уплате налогов с дивидендов.)

Наши международные налоговые соглашения оглашаются в указах Президиума ВНР и если это требуется, то Министр финансов может издать приказ об исполнении некоторых соглашений. Законом № 11 от 1979 г. о государственных финансах Министру финансов дано полномочие на заключение международных финансовых соглашений.

Целью венгерской финансово-экономической политики в отношении этих соглашений является то, чтобы упорядочить налоговые вопросы в наших международных экономических и т.д. отношениях, одинаково принимая во внимание венгерские и иностранные интересы.<sup>12</sup> Первичным обоснованием того распоряжения, согласно которому заграничным предприятиям даётся разрешение на функционирование в Венгрии, является не увеличение бюджетных доходов,



а то, что в интересах венгерского народного хозяйства мы хотим воспользоваться преимуществами, вытекающими из международного сотрудничества предприятий. Это сотрудничество обеспечивает для них прибыль, но вовсе не безразлично то, что она уменьшается налогами одного или двух государств. Отмена или снижение налогообложения венгерских предприятий за границей является настолько же важной точкой зрения. Ввиду того, что здесь требуется добровольное ограничение государственного финансового суверенитета, «компенсация» налогового дефицита, возникшего в результате ограничения, может быть обеспечена при помощи налоговых соглашений.

*Институция налоговой правовой помощи и сотрудничество налоговых управлений*

1. До второй мировой войны Венгрия заключила такие налоговые соглашения с рядом государств, которые содержали также и положения о правовой помощи. Содержание данного понятия следующее: государства берут на себя обязательство на своей территории проводить обложение и взимание налогов, требуемых со стороны другого государства. В этом случае применяются материально-налоговые законодательские положения государства, требующего уплаты налогов (которое устанавливает сумму уплачиваемого налога). При их взимании, государство естественно применяет свои административно-процедурные правила (по взиманию налогов), так как только они могут быть известными в его налоговой практике, в отношении же величины суммы требуемого налога, государство-исполнитель не высказывает своего мнения. (Но необходимо отличать положения, содержащие правовую помощь в отношении налогообложения, далее в отношении взимания налогов, так как взимание налогов не является обязательной составной частью каждого соглашения.)

Налоговая правовая помощь всегда имела большое значение в западных странах. Венгеро-польское, венгеро-австрийское и венгеро-югославское соглашения также содержали статьи по данному вопросу. Учитывая то, что в 1975 году было подписано новое соглашение с Австрией, которое уже не содержит положения о налоговой помощи, в дальнейшем необходимость налоговой правовой помощи может возникнуть лишь в отношении Югославии, но на практике это уже не имеет значения. В двух многосторонних соглашениях стран-членов СЭВ такие вопросы не регулируются, но мы со своей стороны, понимаем так, что статьи венгеро-польского соглашения о правовой помощи необходимо считать действующими в дальнейшем, так как это не противоречит положениям соглашения стран-членов СЭВ. Институция налоговой правовой помощи в отношении капиталистических стран не была бы выгодной для социалистических стран в валютном отношении, в том случае если бы они приняли на себя обязанность взимать налоги на своей территории, ведь

социалистическая валюта является замкнутой валютой, которую нельзя перевести за границу, то есть иностранное государство получило бы требуемую налоговую задолженность в конвертируемой валюте, что в свою очередь привело бы к нагрузке платёжного баланса социалистических стран.

В правилах процедуры налогового управления, касающихся населения (Постановление Правительства № 39/1969 г.), в отсутствие соглашений, не даётся возможность для взимания налогов, причитающихся другому государству. Аналогичное положение содержалось также и в предыдущем Постановлении Правительства № 57/1957 г.

2. Сотрудничество налоговых управлений регулируется почти во всех налоговых соглашениях, на основе примерного соглашения ОЭСР. Выглядит так, что западные договаривающиеся партнёры Венгрии также настаивают на этом. Так например: в австрийском и в английском соглашениях имеется статья, именуемая «Обменом информацией», в которой содержится положение о том, что налоговые управления должны передавать друг-другу информацию, которая необходима для внутреннего законодательского исполнения в отношении налогов, включённых в соглашения. Информацию необходимо держать в секрете и передать её можно лишь органам государственного управления, занимающимся обложением и взиманием налогов. Из этой статьи также выявляется привязанность к «внутреннему финансовому суверенитету», нельзя обязать органы власти договаривающихся сторон принять такие мероприятия, которые противоречат её внутреннему законодательству, или расходятся с внутренней административной практикой. Нельзя передать также и такую информацию, которая привела бы к открытию каких-либо промышленных, торговых и т.д. секретов или сообщение которой противоречило бы общественному порядку (*ordre public*). (В статье 25. австрийского соглашения; в статье 26. английского соглашения упоминаются также и суды, которые могут вести судебный процесс по налоговым вопросам и выносить решения по жалобам.) Это следовательно, не является правовой помощью, изложенной в предыдущем первом пункте, так как одно государство не может принять меры вместо другого, а они лишь поддерживают друг друга в поцедуре налогообложения. Это означает не ограничение суверенитета, а скорее его соблюдение.

### *Налоговые соглашения социалистической экономической интеграции*

Экономические интеграции капиталистических и развивающихся государств, которые созданы или создание которых уже намечается, имеют свои коллективные финансовые учреждения, финансовые организационные формы и правовые институты (коллективные банки, правила таможенных уний, общий бюджет, система расчётов и международная денежная система, налоговые согла-



шения и т.д.). СЭВ, который после принятия в 1971 году Комплексной Программы, проводит свою деятельность в целях развёртывания экономической интеграции, создал аналогичные институты. В этой работе мы не будем сопоставлять финансово-правовые институты разных интеграционных группировок, но с точки зрения нашей тематики мы не можем избежать характеристики налогового права СЭВ. Венгерское государство является договаривающейся стороной социалистических международных налоговых соглашений, являющихся источниками также и венгерского налогового права.

В капиталистических интеграциях, на примере Общего рынка, функцией налогового права является обеспечение равных условий для капиталистической частной экономики в экономической конкуренции, далее отключение двойного налогообложения, которое по образцу ОЭСР (Организации Экономического сотрудничества — Organisation de coopération et développement économiques — OECD) регулируется посредством двухсторонних соглашений и гомогенизации национальных налоговых систем. Капиталистические совместные предприятия создаются путём договоров, заключённых на основе гражданского права, для их налогообложения нет специальных (индивидуальных) соглашений. Антитезы этих признаков (многостороннее регулирование, индивидуальное регулирование налогов и т.д.) можем обнаружить в рамках социалистической экономической интеграции, в которой определяющим фактором является экономическое сотрудничество, основанное на планомерном международном разделении труда, которому подчинено и налоговое право. В преамбуле многосторонних налоговых соглашений СЭВ функцией налогового права отмечено создание более благоприятных условий в процессе экономического и научно-технического сотрудничества и культурного обмена. Международные черты венгерской налоговой системы были расширены этими новыми отраслями, эта тематика излагается нами в настоящей главе.

1. Помимо двухсторонних соглашений стран, применяющих примерное соглашение ОЭСР уже возникли два исключения: страны-участницы НОРДЭК (Norway — Denmark — Finland and Sweden Trade Block Северный Экономический Союз) заключили многосторонние соглашения о сотрудничестве налоговых управлений, а страны Пакта-Анды (Pacto Andino) об устранении двойного или многократного налогообложения. Страны-члены СЭВ выбрали такое же правовое решение; многосторонние соглашения об устранении двойного налогообложения физических и юридических лиц вступили в силу с 1 января 1979 года.<sup>13</sup> Цель обоих соглашений: устранение двойного налогообложения доходов и имущества. Они в широком кругу соблюдают финансовый суверенитет и даже дают возможность, чтобы государства по взаимному согласию или в одностороннем порядке могли предоставить дополнительные льготы своим физическим и юридическим лицам в отношении взимания налогов с их доходов и имущества.

А) «Соглашение об устранении двойного налогообложения доходов и имущества физических лиц», подписанное в городе Мишкольце (Венгерская Народная Республика) 27 мая 1977 года, касается тех физических лиц, которые имеют постоянное местожительство на территории Договаривающихся Сторон. Следовательно в соглашениях субъектами обложения указываются не граждане Договаривающихся Сторон, поэтому субъектом обложения может стать гражданин любой страны (даже апатрид). Гражданство при применении соглашения является лишь вспомогательным фактором в том случае, когда нет возможности определить постоянное местожительство физического лица, так как в этом случае предполагают, что его постоянным местожительством является государство гражданином которой оно является.

Сопоставив данное Соглашение с налоговыми соглашениями Венгрии, применяющими до настоящего времени модель ОЭСР можем определить, что основное расхождение с ними обнаруживается в статье II настоящего соглашения. В нем не указываются отдельные виды налогов, а оно лишь содержит общее определение: «Настоящее Соглашение распространяется на все виды налогов и сборов, взимаемых с доходов и имущества физических лиц на территории Договаривающихся Сторон в соответствии с их законодательством.»

Это облегчает применение Соглашения, так как в социалистических государствах в системе налогов, взимаемых с населения обнаруживается много расхождений, в некоторых государствах имеются различные виды подоходного налога, во многих государствах отсутствует налог, называемый поимущественным налогом, но в тоже время в экономическом понятии недвижимое и движимое имущество облагается налогами, имеющими различное наименование, в области местных налогов и сборов также имеется много вариантов.

Мы считаем проявлением соблюдения принципа финансового суверенитета то, что согласно статье V. страны не ограничены в области обложения налогами и сборами физических лиц, если это не противоречит положениям Соглашения.

По нашему мнению пятой статьей допускается введение новых видов налогов и сборов на имущество и на доходы, но это не должно привести к двойному налогообложению. Следовательно это положение не исключает в социалистических налоговых системах изменений, а также не является условием равенства налогового бремени. Особенно большие расхождения могут быть при налогообложении недвижимого имущества, так как в отдельных государствах имеются такие виды поимущественного налога, которые в других государствах не применяются (это связано также и с различием права собственности).

Вследствии характера общественно-экономических отношений, центральной частью Соглашения является не обложение налогом имущества, а те правовые отношения обложения налогом доходов и в



первую очередь оплаты труда физических лиц, которые складываются в результате экономических, научных командировок и командировок по культурному обмену или работы; при этом осуществляется тот основной принцип, согласно которому заработная плата и другие вознаграждения должны облагаться налогами и сборами в той стране, в которой их выплатили или из которой их перевели за границу. При обложении заработной платы придерживаются следующего принципа: налог должны платить на месте источника налога. Исключением является случай обложения налогом продуктов умственного труда, при котором Соглашение придерживается принципа гражданства. (А это даёт возможность на суммарное обложение налогами всех доходов физического лица, получаемых из этого источника, что для государства является выгодным положением с точки зрения контроля бюджетных и личных доходов.) Текст пункта д.) Статьи III.: «доходы физических лиц, образующиеся на основании авторского права при использовании на территории любой Договаривающейся Стороны произведений литературы, науки и искусства, а также вознаграждения, выплачиваемые за научные открытия, технические изобретения, промышленные и общепользные образцы и рационализаторские предложения и т.п., подлежат обложению налогами и сборами в соответствии с законодательством страны постоянного местожительства этих физических лиц.»

Положение об обложении налогом имущества: «обложение налогами и сборами недвижимого и движимого имущества физических лиц, включая доходы от использования этого имущества, его наследования, дарения, сдачи в аренду, продажи и обмена производится в соответствии с законодательством страны, где находится имущество.»

Придерживаясь существующей до сих пор практике международных налоговых соглашений, настоящее соглашение также санкционирует институцию дипломатического и консульского налогового иммунитета в том отношении, что оно затрагивается не в настоящем соглашении, а в общих нормах международного права или в специальных международных соглашениях. По нашему мнению текст данной статьи VI. неточен, но на практике это не причиняет никаких проблем. А именно, данная статья затрагивает лишь налоговые привилегии сотрудников дипломатической и консульской служб, следовательно в ней не названы иммунитеты, кроме этого например, в консульских соглашениях приводятся точные определения: «служащие консульства, сотрудники консульства и члены их семьи, проживающие вместе с ними освобождаются от всех общегосударственных, региональных и местных налогов и сборов» (выдержка из венгеро-советского консульского соглашения 1972 года). В соответствии с этим настоящее многостороннее соглашение нужно понимать так, что оно осуществляет лишь отрицательное регулирование, положительное же регулирование содержат другие источники международного права.

Согласно Статье VII. Соглашения: «Участие в настоящем Соглашении не затрагивает действующих соглашений по вопросам налогообложения, которые ранее были заключены между Договаривающимися Сторонами. Однако в случае, если положения этих соглашений окажутся в противоречии с положениями настоящего Соглашения, то будут применяться положения настоящего Соглашения». Так как Венгрия из стран-членов СЭВ имеет действующие соглашения только с Румынией и с Польшей, то в случае возможных спорных вопросов координировать с настоящим многосторонним соглашением необходимо только эти два соглашения.

Итак, соглашение касается всех видов взимаемых (регулярных и экстренных) налогов и сборов. В настоящей системе налогов с населения стран-членов СЭВ имеются различия не только в том, что доходы облагаются разными видами налогов, но и размеры обложения также различны. В Соглашении остаётся открытым вопрос определения понятия налога (например в Венгрии отчисление в пенсионный фонд также считается налогом). Следовательно, согласно этому, ориентировку по тому вопросу, что считается налогом, даёт национальное право и практика его применения.

При помощи финансово-экономического анализа можно установить, что величина налогообложения в отдельных странах различна, что следует из различия видов налогов и величин налогообложения. Согласно этому настоящее Соглашение приводит к устранению двойного (или многократного) налогообложения, т.к. оно не ограничивает налоговый суверенитет. На наш взгляд, с дальнейшим развитием сотрудничества в рамках СЭВ, с расширением личных связей, может прийти очередь до гармонизации налоговых систем, на первый план которой уже могут быть выдвинуты точки зрения не бюджетной политики, а культурной политики, социологии и т.д.

Б) Действие «Соглашения об устраниии двойного налогообложения доходов и имущества юридических лиц», подписанного в городе Улан-Батор 19 мая 1978 г. касается юридических лиц, местонахождение которых находится на территории Договаривающихся Сторон. Дальнейшее определение юридического лица положения не содержат. В рамках СЭВ действует юридический принцип согласно которому государства в кругу внешнеэкономических отношений признают юридические лица, созданные на основе права другого государства. (Так распоряжается и §. 2. Указа Президиума ВНР № 8, 1978 года.)

Согласно положениям Статьи III. юридические лица облагаются налогами только один раз на территории Договаривающихся Сторон «доходы юридических лиц каждой Договаривающейся Стороны, получаемые на территории других Договаривающихся Сторон как непосредственно, так и через филиалы, отделения, агентства, конторы и тому подобные организации, освобождаются от налогов на территории этих других Договаривающихся Сторон с соблюдением положений статей IV и V настоящего Соглашения.»



В Соглашении не даётся подробное указание по поводу налогообложения доходов юридических лиц, созданных в странах-членах СЭВ в том отношении, обложению какими налогами (налогами, возможно сборами) они подлежат. На наш взгляд в их отношении необходимо применять те законодательские положения отдельных стран, которые предписывают обязательство уплаты налога с прибыли (доходов) заграничных юридических лиц, в том случае когда международные соглашения не распоряжаются иначе. Принимая во внимание принципы венгерской экономической политики и венгерского налогового права, капиталистические юридические лица входят в нижеследующие I или во II. группы субъектов обложения (или пользуются иммунитетом.)

Регулирование, согласно венгерскому праву начиная с 1 января 1979 года является следующим: I. *Иностранные общества* (юридические лица, имеющие местонахождение за границей) и *общества заграничной собственности* (акционерные общества и другие юридические лица, находящиеся в иностранной собственности, но местонахождение которых находится в Венгрии) уплачивают «налог общества».

Иммунитет могут иметь: на основе взаимности — иностранные общества, на основе международного соглашения — общества заграничной собственности, далее все те юридические лица, которые освобождаются от налога на основе законодательных положений или разрешения министра финансов; II. на экономические общества, функционирующие с иностранным участием распространяются другие законодательные положения, они уплачивают с прибыли лишь налог общества, заработная плата облагается налогом на зарплату и отчислениями в соцстрах. В интересах устранения двойного налогообложения ориентиром являются международное соглашение или взаимность.

На международные хозяйственные организации, созданные странами-членами СЭВ распространяются специальные нормы налогового права (об этом будем писать в следующей главе), на основе статьи V. они изымаются из-под действия Соглашения.

В статье IV. положение в отношении недвижимого имущества следует принципам общего международного финансового права «Взимание налогов с недвижимого имущества юридических лиц, а также с доходов от его использования, продажи и другого распоряжения этим имуществом производится по законодательству страны Договаривающейся Стороны, в которой находится это имущество. В смысле настоящего Соглашения: недвижимым имуществом является такое имущество, которое признается таковым в соответствии с законодательством страны Договаривающейся Стороны, на территории которой данное имущество находится».

В соответствии с положениями венгерского гражданского права имущество может быть движимым и недвижимым. Определение понятия недвижимого имущества даётся в постановлении о земель-

ном кадастре (законодательное положение по административному праву): этот земельный участок и строение. Следовательно то, что не является недвижимым имуществом, должно считаться движимым (также деньги и дебиторская задолженность).

Налоги с движимого имущества, а также с доходов от его использования взимаются в стране местонахождения юридического лица (в соответствии со статьёй III.).

В статье IV. Соглашения предоставляется право Договаривающимся Сторонам: «взимать на своей территории налоги, связанные с передвижением транспортных средств и с использованием дорожных коммуникаций.» В соответствии с интерпретацией финансовой науки это может быть налогом на моторизованные транспортные средства, или специальными сборами за использование дорожных коммуникаций, которые уже функционируют в странах-членах СЭВ. В Венгрии юридические лица в отношении иностранных моторизованных средств передвижения в течении календарного года на 45 дней освобождаются от налогов с легковых автомобилей, в отношении автобусов, грузовых автомобилей взимается *налог на моторизованные транспортные средства* (следовательно совсем нет освобождения от налогов!), далее ещё и специальный дополнительный налог — с каждой тонны собственного веса транспортного средства, на каждый километр пробега. В венгерском праве в настоящее время это единственный вид налога подобного характера, который взимается с иностранцев.

Подобно соглашению, относящемуся к физическим лицам, статьи VI и VII., на основе признания финансового суверенитета, предоставляют возможность взимать также налоги с доходов и имущества юридических лиц, которые не противоречат положениям данного Соглашения. В отношении налоговых привилегий дипломатических и консульских представительств, а также приравненных к ним других организаций и учреждений соглашение ссылается на нормы международного права. В этой статье тоже упоминается о налоговых привилегиях вместо освобождения от налогов, что на практике не приводит ни к каким проблемам, так как в этом случае применяются международные соглашения, а не положения настоящего Соглашения.

На практике будет узок круг субъектов обложения, к которым относится настоящее Соглашение. Но указанные два соглашения СЭВ и специальные соглашения о международных организациях охватывают все группы субъектов обложения и регулируют их положение по налоговому праву.

Действие обоих соглашений распространяется на «круг» стран-членов СЭВ, но Вьетнама и Кубы ещё нет среди тех, которые подписали их. В принципе они являются открытыми соглашениями, так как с согласия всех Договаривающихся Сторон к ним могут присоединяться и другие страны путём передачи документа о присоединении депозитарию. По нашему мнению, прежде всего было



бы обосновано присоединение стран-членов СЭВ и стран, имеющих договорные отношения с СЭВ. С присоединением капиталистических стран возникает ряд проблем, так например: общеизвестна их приверженность к модели ОЭСР, следовательно они договорились бы об устранении двойного налогообложения лишь по конкретно определённым видам налогов, далее они бы претендовали на включение статей по вопросу сотрудничества налоговых управлений, которые не содержатся в соглашениях стран-членов СЭВ.

2. Международные отношения национальных налоговых систем регулируются также и теми международными соглашениями, посредством которых в рамках СЭВ создаются международные хозяйственные организации (объединения, совместные предприятия). Международные предприятия были созданы также и посредством двухсторонних соглашений (например «Халдэкс»). Налогообложение их прибыли также требует международного урегулирования.

а) В Примерных уставах международных организаций имеются также и положения в отношении налогообложения.<sup>14</sup> Согласно пункту VII/I Примерного устава 1975 года (который мы считаем источником права): «Взимание налогов и сборов с международных хозяйственных организаций (МХО) в стране их местонахождения, включая и налог с прибыли, а также и другие формы связей МХО и их филиалов с бюджетом страны местонахождения МХО (дотации и отчисления) регулируются Соглашением о создании МХО (если оно является международным соглашением), или Соглашением, заключённым между МХО и правительством, или с другим компетентным органом страны местонахождения МХО».<sup>15</sup> Согласно практике и регламентации, применяемой в настоящее время, юридические лица в первые три года функционирования не облагаются налогом с прибыли, но они не освобождаются от уплаты налога с зарплаты и от отчислений в соцстрах.

Начиная с 1979 года статья V. Соглашения стран-членов СЭВ, касающегося юридических лиц (мы рассматривали её в пункте «Б») «санкционирует» концепцию примерного устава: «Принципы и порядок взимания налогов с доходов имущества международных организаций (включая их филиалы и отделения), образованных странами Договаривающихся Сторон или организациями этих стран и имеющих местонахождение на их территории, определяются учредительными документами соответствующих международных организаций, принимаемых в форме международных соглашений, и/или специальными соглашениями по данному вопросу, в которых участвуют соответствующие Договаривающиеся Стороны. Прибыль международных организаций, причитающаяся их членам, освобождается от налогов в странах Договаривающихся Сторон, в которых эти организации имеют своё местонахождение. Это положение также применяется и в случае перевода упомянутой прибыли в другие страны Договаривающихся Сторон, в которых имеют своё местонахождение члены соответствующей международной организации. Положения

настоящего пункта не применяются в отношении прибыли членов международных организаций от стран, в которых эти организации имеют своё местонахождение.»

Статью V. следует понимать так, что в ней допускается индивидуальное регулирование, но она содержит положительное распоряжение об устранении двойного налогообложения прибыли.

Правовая форма международных хозяйственных организаций сейчас находится в процессе становления, принципиальные и практические проблемы их налогообложения рассматривались уже в ряде монографий и научных работ. Теоретически и практически центральным вопросом считается тот, взимаются ли налоги этих организаций в соответствии с положениями, относящимися к государственным предприятиям или отлично от них. Отличие может сводиться к льготному по размерам налогообложению, или же отдельные страны могут принять специальные законодательные положения о налогообложении подобных хозяйственных организаций. Венгерское народное хозяйство также заинтересовано в экономических результатах этих организаций, так как оно участвует в их прибылях. Однако необходимо принимать во внимание интересы всех стран-членов международных организаций и посредством международного урегулирования необходимо избежать, чтобы отдельные страны, путём применения налоговых положений, из прибыли получали бы необоснованно большую долю (впервые очередь это касается страны местонахождения).

б) Примером предприятий, созданных посредством двухсторонних соглашений, может служить Польско-венгерское акционерное общество «Халдэкс» которое имеет связь с польской налоговой системой и уплачивает коммунальный налог и налог с оборота в размере, установленном обеими странами. Следовательно венгерское налоговое право в нём не заинтересовано.

Плата за фонды и общий налог с прибыли уплачиваемые будапештским филиалом Болгаро-Венгерского общества «Интрансмаш» отличается от тех которые уплачивают венгерские государственные предприятия, далее филиал уплачивает ещё налог с прибыли и налог с зарплаты, по прогрессивной шкале. Его налогообложение проводится в соответствии с «моделью налогообложения» венгерских предприятий.

Эти два предприятия являются примером индивидуального международного налогообложения. В связи с Интрансмашем возникает один принципиальный вопрос: в какой мере будут влиять на систему его налогообложения, применяемую в настоящее время, изменения венгерской системы регулирования доходов, ожидаемые в 1980—1981 годах. „Интрансмаш” был приведён нами лишь в порядке примера, но такие иностранные (смешанные) предприятия облагаемые налогом в соответствии с национальной системой регулирования доходов, должны считаться с упомянутыми изменениями, однако эти регулирования не должны оказаться для них неблагоприятными.



На наш взгляд справедливо, чтобы производственные, трудовые и реализационные условия этих предприятий складывались идентично условиям предприятий государства их местонахождения. Налоговое право является инструментом, пригодным для реализации этих директив экономической политики.

### *Налоговая взаимность*

В международном праве взаимность является «самостоятельным фактором». Об этом свидетельствуют соглашения, национальные правовые нормы, но содержание взаимности означает практическое применение принципа: государства обеспечивают равные условия для физических и юридических лиц другой договаривающейся страны и взаимность всегда относится к одним и тем же фактическим обстоятельствам. Это является весьма важным принципом налогового права, но его применение предписывается не всеми налоговыми нормами последовательно. (Конечно налоговая взаимность не может распространяться до такой степени, чтобы иностранное лицо могло пользоваться большими правами в области налогового обложения, чем свои граждане или их юридические лица пользуются в другом договаривающемся государстве.) В некоторых соглашениях об устранении двойного налогообложения в порядке условия имеется ссылка на взаимность. Но по нашему мнению, взаимность необходимо предполагать во всех случаях, даже если это определённо не содержится в соглашениях. Взаимность может однако относиться к иммунитетам и льготам, в связи со всеми налоговыми фактическими обстоятельствами.

Указ № 313. Президиума Верховного Совета СССР, изданный в 1978 о налогообложении иностранных физических и юридических лиц, взаимность предписывается условием применения соглашений об устранении двойного налогообложения. В этом указе предписывается и то, что если советские граждане, или юридические лица облагаются за границей более высокими налогами, чем граждане и юридические лица этого заграничного государства, эти же субъекты обложения необходимо обложить в Советском Союзе соответственно более высокими налогами. Венгерские авторы тоже ссылаются на этот «более тяжёлый случай взаимности», который практически является уже риторией.

Эта тематика не безинтересна и точки зрения венгерского налогового права, так как некоторые страны облагают более высокими налогами, например авторские гонорары, переводимые туда из Венгрии, поэтому венгерское государство также применяет соответственно более высокий налог (Англия, Аргентина, Франция, США). Но это не относится ко всем авторским гонорарам, на практике возникают обратные, то есть более благоприятные случаи, как например со стороны Испании и некоторых социалистических государств. Проблемы такого вида возникли также в наших отношениях с рядом государств и урегулирование вопроса было про-

ведено в рамках соглашений об устранении двойного налогообложения (в отношении ФРГ и Австрии). Взаимность в некоторых случаях не может быть применена потому, что в Венгрии нет такого субъекта обложения, которому другое государство может предоставить такие льготы, или наоборот. В этом случае государства «авансируют» взаимность, что является необходимым вспомогательным фактором улучшения налогового сотрудничества и его соответствующего законодательного упорядочения впоследствии.

Действующие положения венгерского права в порядке условия также предписывают взаимность при предоставлении освобождения от налогов иностранным лицам.

Но при одинаковых, по своему характеру налогах регулирование не является одинаковым в обязательном порядке: так например согласно нормам общего подоходного налога, взимаемого с населения (Постановление Правительства № 42/1971 г. § 2) доходы, извлекаемые за границей освобождаются от налогов, если освобождение их от налогов гарантируется международным соглашением (договором), или если доходы в данном государстве были обложены прямым налогом, соответствующим общему подоходному налогу и в отношении данного государства действует взаимность в этом отношении. В соответствии с § 2. Постановления Правительства № 43/1971 г. о подоходном налоге лиц, проводящих умственную работу: «освобождаются от налога те иностранные граждане, чьё освобождение от налогов гарантируется международными соглашениями или взаимностью в размере, установленном этими соглашениями или практикой взаимности,» в то время как согласно § 2. Постановления Правительства № 36/1976 г. о подоходном налоге приусадебных и подсобных хозяйств предоставить освобождение от налогов иностранному гражданину можно лишь на основе международного соглашения (следовательно взаимность не упоминается). Не будем больше приводить примеров из венгерского национального права, так как регулирование по другим видам налогов аналогично.

Приказом Министра финансов № 35/1978 г. о налоге общества, вступившем в силу 1 января 1979 г. предписывается, что министр финансов в обоснованном случае, с учетом взаимности может издать приказ об устранении налогов общества в размере отличающемся от указанного в общем приказе. По нашему мнению данный приказ даёт возможность для обложения более высокими налогами, но это скорее преследует превентивную (предупредительную) цель в интересах защиты венгерских экономических интересов за границей, в то время как более льготный (обратный случай, может оказать стимулирующее влияние на «заселение» иностранных (западных) фирм, весьма чутко реагирующих на «мобильность» величины налогов.

Налоговая взаимность является гарантией правового характера, точнее правовой институцией. Она не означает равное «по размеру» освобождение от налогов с такого же объекта обложения при одинаковых фактических обстоятельствах. Теоретически это было бы



осуществимо в том случае, если бы государства могли полностью согласовать свои налоговые системы и были бы устранены также и отличия экономических условий. Но это является «утопией» не только в области налогового права, но и такии требованием, которое противоречит финансовому суверенитету государств.

\*

Развитие национального и международного права является непрерывным процессом. Изменения национальною налогового права, в первую очередь, связаны с реформами фианасово-экономических систем и состоянием государственного бюджета, в то время как несколько сотен соглашений, имеющихсх уже в области междунароного налогового права, свидетельствуют о динамичном развитии экономических отношений. О событиях в области налогового права всего мира дает информацию «Бюро международной налоговой документаций». (г. Амстердам), являющееся научным и документационным органом Международного налогового общества (г. Париж), в «Бюлетене» и в «Tax News Service» даётся информация о возрастающем количестве соглашений, подписываемых социалистическими государствами с не социалистическими государствами. Эти материалы рассматриваются финансовой наукой и наукой финансового права, они проводят сопоставление этих соглашений, но для этого необходимо изучать налоговую систему и налоговое право отдельных государств. Целью сравнительного финансового права является не только ознакомление с государственным и международным законодательством, а также стимулирование заключения новых соглашений.

Такие же задачи имеет и наука социалистического финансового права, в литературе которой эти вопросы, до сих пор были освящены в малочисленных и скромных публикациях. Также необходимо следить за взглядами Западных авторов по данной теме и разрабатывать критическое мнение о них. Например ими «обнаруживается» международная налоговая гармонизация, на основе соглашений заключённых социалистическими государствами с капиталистическими государствами.<sup>16</sup> Центральной проблемой, на наш взгляд, является финансовый суверенитет, в связи с которым возникает много новых проблем, интересных и важных с точки зрения, в первую очередь при налогообложении международных хозяйственных организаций СЭВ.

Эта «общая область» социалистического национального и международного налогового права устанавливается в настоящее время.<sup>17</sup> В рамках социалистической экономической интеграции право играет роль внутреннего координатора и возможно, это приведёт к большему «добровольному ограничению» налогово-правового суверенитета. Но ограничение компенсируется экономическими выгодами. Отсюда вытекает, что центр тяжести социалистического международного налогового права находится на налогообложении

юридических лиц. Это налоговое право не станет соперничать с налоговым правом социалистического и капиталистического сотрудничества так как оба они служат одной и той же цели: государственному и общему развитию социалистических народных хозяйств.

На основе оценки настоящего положения экономики и налогового права мы с точки зрения Венгрии — придаём большое значение обеим отраслям права, это и видно из оглавления настоящей разработки. Наша настоящая работа составлена, в первую очередь, в целях сравнительно-правового изучения вопросов. Разработанная тема, вследствие ожидаемого увеличения правового материала (ратификация новых соглашений), не может считаться законченной. Монографическая обработка социалистического международного налогового права станет актуальной научной задачей будущих лет.

#### ПРИМЕЧАНИЯ

- <sup>1</sup> Е. А. Ровинский: Советское финансовое право. Москва. 1978. стр. 334 — 335.
- <sup>2</sup> Nagy Tibor: A nemzetközi adójog elemei. (Az adózás alapkérdései). Budapest. 1959. 377 — 434. p.
- <sup>3</sup> Tibor Nagy: Recent Trends in the Development of the Science of International Financial Law. „Acta Juridica”. Budapest. 1968. No. 10. 63 — 98. p.
- <sup>4</sup> Тибор Надь: Проблемы международного финансового права. «Советское Государство и Право». 1967. № 1.
- <sup>5</sup> Erdei József: Adórendszerünk nemzetközi vonatkozásai. „Pénzügykutatói Intézet Közleményei”. 1978. No. 2.
- <sup>6</sup> Mohi Csaba: A kettős adóztatás kizárásának jelentősége külgazdasági kapcsolatainkban. „Pénzügyi Szemle”. 1977. No. 3.
- <sup>7</sup> Mohi Csaba: A kétszeres adóztatást kizáró egyezmények jelentőségéről. „Világ-gazdaság”. 1977. No. 10.
- <sup>8</sup> Gyertyánffy Péter: A kettős adóztatás elkerülésének jogáról. I — II. „Pénzügyi Szemle”. 1977. No. 8 — 9.
- <sup>9</sup> Е. А. Ровинский — А. М. Черемахин: Международно-правовое регулирование двойного налогообложения. «Советское Государство и Право». 1975. № 6.
- <sup>10</sup> Vadim Lisowsky: Einige völkerrechtliche Fragen der Doppelbesteuerung. „Bulletin for International Fiscal Documentation”. 1976. No. 12.
- <sup>11</sup> W. G. Kuiper: East-West Tax Treaties. „European Taxation”. 1975. No. 6.
- <sup>12</sup> Erdei József: Ausztriával kötött új adóügyi egyezmények. „Pénzügyi Szemle”. 1977. No. 7.
- <sup>13</sup> Mohi Csaba: Magyar-osztrák egyezmény a kettős adóztatás kizárásáról. „Kül-gazdaság”. 1976. No. 4.
- <sup>14</sup> Mohi Csaba: Magyar-brit egyezmény a kettős adóztatás kizárásáról. „Világ-gazdaság”. 1978. No. 12/9.
- <sup>15</sup> Tibor Nagy: The Socialist Variant of the Multinational Fiscal Law — the Hungarian Case. (The Comparison of Law.). Budapest. 1974. 235 — 250. p.
- <sup>16</sup> Botos Katalin — Lengyel László: Tudományos konferencia a KGST pénzügyi jogi kérdéseiről. „Pénzügyi Szemle”. 1978. No. 5.
- <sup>17</sup> Vincze Imre: A KGST nemzetközi valutarendszere. Budapest. 1978. 112 — 113. p.
- <sup>18</sup> Sárközy Tamás: A KGST-országok nemzetközi gazdálkodó szervezetei intézményi rendszereiről. „Gazdaság”. 1977. No. 3.
- <sup>19</sup> Ficzere Lajos — Sárközy Tamás: A KGST-országok nemzetközi gazdálkodó szervezeteinek alapvető jogi kérdései. Budapest. 1978. 432 — 433. p.
- <sup>20</sup> Faluvégi L. — Gadó O. — Nagy T.: A gazdasági integrációk és az adórendszer. „Pénzügyi Szemle”. 1964. No. 3.
- <sup>21</sup> Tibor Nagy: Droit financier de l'integration economique socialiste. Annales Univ. Sci. Budapestensis. Budapest. 1975. 103 — 135. p.



## INTERNATIONAL TAX AGREEMENTS OF THE HUNGARIAN PEOPLE'S REPUBLIC

## SUMMARY

I. In the frame of the international tax law, there is a tax law of the socialist economic integration under formation. The science of financial law as well as that of public finance have, as a current task, to examine, of the point of view of comparative law, too, the tax agreements of the socialist countries with capitalist and developing countries, furthermore, the multilateral tax agreements of the socialist economic integration and the tax regulations of its common organizations. From this circle, the paper discusses the agreements signed by Hungary and also the tax law of the CMEA. According to our theses there is a common international tax law (e.g. the regulation of the fiscal privileges of international organizations, of diplomatic corps etc.), but the most important special field is that of the regulation for the avoidance of double taxation. The socialist states do not regulate the cooperation of their tax administration by agreements. Reciprocity appears as an independent factor, but it is also a condition of the appliance of fiscal agreements. The function of the international tax law is to limit the fiscal sovereignty of the states' and to set exemptions in the case of the appliance of national tax law if in the fiscal legal relation one of the states of affairs is foreign (the taxpayer is foreign, the income originates from abroad etc.)

Devoting from the other branches of the international law, in the case of collision, the conflict of law is to be solved: the states do not apply the tax regulations of another state, but, on the basis of an agreement, they permit the moderation of tax burden by tax credit or they disregard the taxation for the avoidance of a double burden. The international tax law asserts the principles of fiscal sovereignty, of the appliance of mutual advantages and that of reciprocity etc., but the international tax regulation has principles that are followed world wide. (e.g. the residence-principle). In the regulation, bilaterality dominates, multilateral regulation is used in the sphere of the integrations.

II. The study surveys the tax agreements of Hungary that are in force. Between 1949 and 1979, Hungary signed tax agreements with Rumania, Switzerland, Austria and England. There are several agreements still in force which were signed before the World War II. with the Netherlands, Yugoslavia, Sweden, Poland. Further new agreements are expecting ratification. The agreements signed with capitalist states follow the OECD Model-Convention. In these are fixed the taxes for which these agreements are applied. They exclude the double taxation of the income and property of individuals and companies on the basis of fiscal residence taxation. This is advantageous for a Hungarian firm participating in a foreign joint ventures.

The member states of the CMEA have signed two multilateral agreements for the avoidance of double taxation on the income and property of individuals and legal entities. This study examines the relations of the two multilateral agreements with the national tax law, with the bilateral agreements signed formerly by the socialist states and with the model-regulations concerning the international economic organizations of the CMEA, primarily from the aspect of the Hungarian tax system and fiscal policy. In this sphere too, the central problem of the international tax law is the assertion of fiscal sovereignty. Voluntary limitation of sovereignty might be needed in the socialist international economic cooperation as well either to the negative or to the positive direction, but the limitation is compensated by economic advantages.

# CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES DE LA RÉPUBLIQUE POPULAIRE HONGROISE

## RÉSUMÉ

I. Dans le cadre du droit fiscal international, le droit fiscal de l'intégration économique socialiste est en formation. La science du droit financier et celle de la finance publique ont comme devoir actuel d'examiner les conventions fiscales du point de vue du droit comparé entre les pays socialistes et les états capitalistes ou en voie de développement; en outre, les conventions fiscales multilatérales de l'intégration de l'économie socialiste, et aussi les règlements d'imposition de ses organisations communes. Dans ce cadre, cette étude traite des conventions signées par la Hongrie et, en outre, du droit fiscal du CAEM. Selon nos thèses, il existe un droit fiscal international commun, par exemple le règlement des privilèges fiscaux des organisations internationales, des corps diplomatiques, et c., mais le point spécial le plus important est celui des règlements faits pour éviter l'imposition double. Les états socialistes ne règlent pas leur coopération pour l'administration des impôts par des conventions. La réciprocité est un facteur indépendant, mais elle est aussi une condition de l'application des conventions fiscales. La fonction du droit fiscal international est de limiter la souveraineté fiscale des états et de prescrire des exceptions dans le cas de l'application du droit fiscal national, si dans la relation juridique fiscale un des éléments est étranger (le contribuable est étranger, le revenu est à l'origine étranger, etc.). Différant des autres branches du droit international, le conflit de droit est à résoudre en cas de collision: les états n'emploient pas les règlements d'un autre état, mais ils permettent, sur la base d'une convention, de réduire la charge des impôts par la méthode du „tax credit”, ou ils renoncent à l'imposition afin d'éviter une charge double. Le droit fiscal international fait valoir les principes de la souveraineté fiscale, de l'emploi des avantages mutuels, de la réciprocité, etc., mais le règlement fiscal international comprend aussi des principes qui sont suivis partout dans le monde (par exemple le principe de résidence). Dans les règlements, c'est la bilatéralité qui domine; le règlement multilatéral est employé dans la sphère des intégrations.

II. L'essai résume les conventions fiscales internationales de la Hongrie qui sont en vigueur. Entre 1949 et 1979, la Hongrie a signé des conventions fiscales avec la Roumanie, la Suisse, l'Autriche et l'Angleterre. Il existe encore plusieurs conventions qui ont été signées avant la IIe Guerre Mondiale avec la Hollande, la Yougoslavie, la Suède, la Pologne et qui sont toujours en vigueur. Il y a de nouvelles conventions supplémentaires qui attendent leur ratification. Les conventions signées avec les pays capitalistes suivant le modèle de convention OECD. Dans ces conventions, sont fixés les impôts sur lesquels on appliquera ces conventions. Elles écartent la double imposition du revenu et de la propriété des individus et des compagnies sur la base de l'imposition de la résidence fiscale. C'est avantageux pour l'entreprise hongroise qui participe à une entreprise étrangère mixte.

Les états membres du CAEM ont signé deux conventions multilatérales afin d'éviter la double imposition du revenu et de la propriété des individus et des personnes juridiques. Cet examen le rapport des deux conventions multilatérales avec le droit fiscal national, avec les autres conventions bilatérales signées autrefois par des pays socialistes et avec les règlements modèles concernant les organisations économiques internationales du CAEM — en premier lieu du point de vue système fiscal et de la politique fiscale hongrois. Le problème central du droit fiscal international, dans cet ordre d'idées, est le respect de la souveraineté financière. On peut avoir besoin de limiter volontairement la souveraineté, dans une direction positive ou négative, dans le cadre de la coopération économique socialiste internationale, mais cette limitation est compensée par des avantages économiques.